



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Karlheinz Morré, 8010 Graz, Heinrichstraße 110, vom 20. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 20. Februar 2008 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird hinsichtlich der Umsatzsteuer für 2003 bis 2005 und der Einkommensteuer für 2003 bis 2004 als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung wird hinsichtlich der Einkommensteuer für 2005 teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

1.) Dem Außenprüfungsbericht vom 18. Februar 2008 ist ua. Folgendes zu entnehmen:

Tz 1 Entgelt von dritter Seite

Laut einer schriftlichen Vereinbarung vom 18. Mai 2004 zwischen der Marktgemeinde E einerseits und dem Berufungswerber (Bw.) als alleinigem Liegenschaftseigentümer andererseits bestehe das gemeinsame Vorhaben, im Gebäude: G1 eine Postverteilerstelle (sog. Zustellbasis) der Österreichischen Post AG unterzubringen. Einen diesbezüglichen

Mietvertrag habe der Bw. mit der Österreichischen Post AG am 22. Dezember 2003 bzw. 7. Jänner 2004 abgeschlossen. Die Marktgemeinde E verpflichte sich in der Vereinbarung vom 18. Mai 2004, an den Bw. als Vermieter einen einmaligen Kostenbeitrag von 103.000 Euro für entsprechende Umbaukosten sowie monatliche Förderungsbeiträge in Höhe von 1.757 Euro auf Grundlage des o.a. Mietvertrages zu bezahlen.

Der einmalige Kostenbeitrag stelle einen echten Zuschuss dar (kein Leistungsaustausch).

Was allerdings den monatlichen Förderungsbeitrag anlangt, so berechne sich dieser laut Punkt II. der Vereinbarung vom 18. Mai 2004 nach dem Ausmaß der zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten sowie nach der Anzahl der mitvermieteten Parkplätze. Dies sei als sog. „Preisauauffüllung“ zum bestehenden Mietvertrag anzusehen. Der Zuwendung lägen markt- bzw. preispolitische Gründe zu Grunde. Für eine Preisauauffüllung spreche auch ein Vergleich mit den in der Region für vergleichbare Objekte erzielbaren Mieterträgen. Der monatliche Förderungsbetrag sei daher als zusätzliches Leistungsentgelt iSd § 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 anzusehen (die Zahlung erfolge von einem Dritten zusätzlich zum Entgelt des Leistungsempfängers an den Leistenden) und somit als unechter Zuschuss steuerbar. Die dem Normalsteuersatz unterliegenden Umsätze würden demnach um 2.928 Euro (2003), 17.570 Euro (2004) und 17.570 Euro (2005) erhöht.

Tz 2 Umsatzsteuer – Werbungskosten

Die Umsatzsteuernachforderungen laut Tz. 1 würden Werbungskosten darstellen. Da der Einnahmenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung nach der Nettomethode ermittelt werde, erfolge der Ansatz der Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im jeweils betreffenden Jahr, und zwar in Höhe von 585,64 Euro (2003), 3.514 Euro (2004) und 3.514 Euro (2005).

Tz 3 Einkünfte „B“

Im Zuge der zeitgleich bei der „B zum X GmbH“ (in der Folge: B-GmbH) durchgeführten Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass die Voraussetzungen für eine Umwandlung gemäß Art. II UmgrStG nicht gegeben seien. Auf die ausführliche Begründung im dortigen Außenprüfungsbericht vom 18. Februar 2008, Tz 3, werde verwiesen. Dadurch gebe es keinen Übergang des Betriebes auf den Bw., keine Rückwirkungsfiktion und auch keine Gesamtrechtsnachfolge. Der Verlust des Jahres 2005 sei somit im Rahmen der B-GmbH erzielt worden. Die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2005 würden daher um die Einkünfte aus der B-GmbH bereinigt. Der erklärte Verlust 2005 in Höhe von 103.771,81 Euro werde beim Gesamtbetrag der Einkünfte ausgeschieden.

Tz 4 Verlustabzug

Der geltend gemachte Verlust stamme aus dem Betrieb der B-GmbH. Da das Umgründungssteuerrecht im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung komme, könne der Verlust aus der B-GmbH - mangels Übergangs eines Betriebes - nicht auf den Bw. übergehen (vgl. dortiger Außenprüfungsbericht vom 18. Februar 2008, Tz 3). Dies führe zu einer Kürzung des erklärten Verlustabzuges 2005 in Höhe von 298.903,78 Euro.

Tz 5 Mindestkörperschaftsteuer

Das in Tz 4 Gesagte gelte auch für die Mindestkörperschaftsteuer. Bei der Einkommensteuer des Bw. könne daher keine Körperschaftsteuer in Abzug gebracht werden. Die verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer 2005 sei deshalb um 5.903,07 Euro zu kürzen.

2.) Aus dem die B-GmbH betreffenden Außenprüfungsbericht vom 18. Februar 2008 geht ua. Folgendes hervor:

Tz 3 Umwandlung gemäß Art. II UmgrStG

Mit Schreiben vom 28. September 2005 sei dem Finanzamt mitgeteilt worden, dass die B-GmbH durch Übertragung des Unternehmens auf den Hauptgesellschafter (= Bw.) gemäß Art. II UmgrStG umgewandelt worden sei. Demnach sei die Umwandlung rückwirkend auf den Umwandlungstichtag: 31. Dezember 2004 erfolgt und führe der bisherige Alleingesellschafter (= Bw.) das Unternehmen als nicht protokolliertes Einzelunternehmen weiter. Die Meldung beim Firmenbuch sei mit gleichem Tag (28. September 2005) erfolgt (Anm.: Generalversammlungsbeschluss vom 26. September 2005), die Eintragung beim zuständigen Firmenbuch am 16. Dezember 2005. Die Prüfung der Umwandlungsvoraussetzungen obliege dem Firmenbuchgericht, sodass hinsichtlich der Geltung des Art. II UmgrStG die Maßgeblichkeit der Firmenbucheintragung gelte. Die Betriebsprüfung habe aber festgestellt, dass das Unternehmen im Rückwirkungszeitraum sowohl den Teilbetrieb Restaurant/Hotel: B (Ende April 2005) als auch das Café: C (Ende Juli 2005) eingestellt habe. Das Restaurant/Hotel sei laut Vertrag vom 12. April 2005 dauerhaft (10-jähriger Pachtvertrag), das Café laut Vertrag vom 8. Juli 2005 auf unbestimmte Zeit mit einer 3-monatigen beiderseitigen Kündigungsfrist verpachtet worden. Die beiden Pachtverhältnisse hätten am 1. Mai 2005 bzw. 1. August 2005 begonnen. Die Pachtverträge seien sowohl hinsichtlich der im Eigentum des Bw. befindlichen Liegenschaften, welche bisher an die B-GmbH vermietet gewesen seien, als auch hinsichtlich des beweglichen Inventars, welches im Zeitpunkt der Vertragsabfassung noch im Eigentum der B-GmbH gestanden sei, einheitlich vom Bw.

abgeschlossen worden. Es müsse daher bereits vor der Erstellung dieser Pachtverträge zu einer Verwertung des Vermögens der B-GmbH gekommen sein (Liquidation und Übergang der Vermögenswerte auf den Gesellschafter). Weiters seien mit Ende April bzw. Ende Juli der Warenverkauf eingestellt, das vorhandene Lager teilweise an die Pächter fakturiert und abgelaufene bzw. verdorbene Ware entsorgt worden. Durch diese Handlungen seien dem Betrieb spätestens Ende Juli 2005 alle wesentlichen Grundlagen entzogen worden, sodass eine Betriebsaufgabe zu diesem Zeitpunkt unterstellt werden müsse. In der Steuererklärung 2005 werde selbst vom steuerlichen Vertreter des Bw. eine Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 2005 dargestellt, weil die Betriebe in absehbarer Zeit nicht mehr betrieben würden. Auch seien die Pachteinahmen bereits als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden und nicht - wie bei einer unschädlichen Verpachtung - als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Daraus ergebe sich, dass am Tag des Umwandlungsbeschlusses, also am 26. September 2005, kein Betrieb mehr vorhanden gewesen sei. Unbestritten sei aber das Erfordernis eines Betriebes sowohl am Umwandlungstichtag als auch am Tag des Umwandlungsbeschlusses (§ 7 Abs. 1 Z 2 UmgrStG). Nur dann sei die Voraussetzung für eine verschmelzende Umwandlung gegeben. Sei am Tag des Umwandlungsbeschlusses kein Betrieb mehr vorhanden, gehe auch die Maßgeblichkeit des Firmenbuches verloren (vgl. Schwarzingner/Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden III, URS 69). Damit falle die Umwandlung im vorliegenden Fall aber nicht unter das UmgrStG, und es seien die allgemeinen steuerlichen Bestimmungen anzuwenden. Dies habe eine Liquidationsbesteuerung im Jahr 2005 und keine Gesamtrechtsnachfolge des Bw. zur Folge. Als weitere Konsequenz würden weder der Verlustvortrag noch die Mindestkörperschaftsteuer der B-GmbH auf den Bw. übergehen.

3.) Gegen die o.a. Umsatzbesteuerung hinsichtlich der von der Marktgemeinde E gewährten Förderungsbeiträge und gegen die o.a. Nichtanerkennung des beantragten Verlustabzuges bzw. Nichtanrechnung der Mindestkörperschaftsteuer richtet sich die Berufung vom 20. März 2008, und zwar mit folgender Begründung:

- zur Umsatzsteuer:

Der von der Marktgemeinde E bezahlte monatliche Förderungsbetrag sei kein Entgelt von dritter Seite und daher nicht umsatzsteuerpflichtig. Die Förderung werde aus öffentlichen Mitteln bezahlt, um den Bw. zu einem Handeln zu veranlassen, das im öffentlichen Interesse liege. Es liege hier daher ein echter, nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss vor. Das Argument des Finanzamtes, dass es sich beim Förderungsbetrag um eine Preisauffüllung handle, treffe nicht zu. Laut Mietvertrag mit der Österreichischen Post AG werde von der

Mieterin ein Mietzins in Höhe von 5 Euro je m² Nutzfläche ohne Betriebskosten und Umsatzsteuer bezahlt. Dieser Mietzins sei in Ansehung des Mietobjektes, welches als PostverteilersteIle (Zustellbasis) zur Sortierung von Briefen und Paketen genutzt werde, jedenfalls angemessen. Rechne man, wie vom Finanzamt vorgesehen, den Förderungsbetrag als zusätzlichen Mietzins, so würde sich ein unverhältnismäßig hoher Quadratmeterpreis von etwa 8 Euro ergeben. Ein derart hoher Mietzins pro Quadratmeter sei aber nicht realistisch und für vergleichbare Objekte in der Region und in vergleichbarer Lage nicht erzielbar.

- zur Einkommensteuer:

Die B-GmbH sei gemäß Art. II UmgrStG, rückwirkend auf den Umwandlungsstichtag:

31. Dezember 2004, durch Übertragung auf den Hauptgesellschafter (= Bw.) umgewandelt worden. Die in der umgewandelten GmbH bis zum Jahr 2004 entstandenen Verluste würden daher gemäß § 10 UmgrStG auf den Bw. als Rechtsnachfolger übergehen.

Dasselbe gelte nach § 9 Abs. 8 UmgrStG für die in der GmbH entrichtete anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 5.903,07 Euro. Das Finanzamt habe diesen Verlustübergang aber nicht zugelassen und argumentiert, dass durch die Verpachtung der beiden Teilbetriebe: Restaurant/Hotel (ab 1. Mai 2005) und Café (ab 1. August 2005) am Tag des Umwandlungsbeschlusses (= 26. September 2005) kein Betrieb mehr vorhanden gewesen sei und deshalb in letzter Konsequenz der Verlustabzug auf den Bw. nicht übergehen könne. Dies treffe jedoch nicht zu: Das Betriebserfordernis sei auch erfüllt, wenn ein verpachteter Betrieb übertragen werde, sofern mit der Verpachtung nicht eine Aufgabe des Betriebes verbunden sei. Entscheidend sei daher die Frage, ob im gegenständlichen Fall die Verpachtung der beiden Teilbetriebe mit einer Betriebsaufgabe verbunden gewesen sei. Eine Betriebsverpachtung führe in der Regel noch nicht zu einer Betriebsaufgabe. Erst wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen tatsächlich veräußert würden und der Verpächter nach Ende des Pachtvertrages nicht mehr in der Lage sei, mit den vorhandenen Grundlagen den Betrieb wieder selbst zu führen, könne eine Betriebsaufgabe angenommen werden. Andernfalls führe die Verpachtung eines Betriebes nur zu dessen Ruhen. Eine Betriebsaufgabe liege vor, wenn mit hoher Wahrscheinlichkeit damit gerechnet werden könne, dass der Verpächter den Betrieb nie wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen werde. Diese Frage sei an objektiven Kriterien zu messen. Die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Restaurants/Hotels seien die Einrichtung und Betriebsausstattung, das Warenlager und das Personal sowie der Kundenstock gewesen. Die Betriebsräume hätten sich nie im Betriebsvermögen der B-GmbH sondern im Eigentum des Bw. befunden. Die B-GmbH sei bis März 2005 Pächterin der Räume gewesen. Das Warenlager der B-GmbH sei zum Teil an den neuen Pächter verkauft, zum Teil

zurückbehalten worden. Der Verkauf des Warenlagers könne in diesem Zusammenhang nicht entscheidungswesentlich sein, weil die verkauften Waren verderbliche Lebensmittel und Getränke seien, deren Zurückbehalten für den Verpächter nur zeitlich begrenzt sinnvoll sei. Bei einem gastgewerblichen Betrieb gehe der Stammkundenstock naturgemäß auf einen Pächter über, der sich durch gute Leistungen das Vertrauen der Gäste erwerbe. Die Stammgäste würden aber auch nach Ende des Pachtverhältnisses bleiben, wenn der Bw. den Betrieb selbst weiterführe. Sowohl das Personal des Teilbetriebes: Restaurant/Hotel als auch das Personal des Café seien vor Abschluss der Pachtverträge gekündigt und endabgerechnet worden. Das gesamte Inventar des Restaurantbetriebes, bestehend aus der Einrichtung für Gasträume, Küche, Fremdenzimmer etc. einschließlich aller Elektrogeräte, Vorhänge, Bett- und Tischwäsche, Geschirr, Besteck, Gläser etc. sei nicht an den Pächter veräußert, sondern diesem nur zur Nutzung überlassen worden. Alle Gegenstände seien im Eigentum der B-GmbH verblieben bzw. seien nach der Umwandlung jetzt im Eigentum des Bw. als Rechtsnachfolger der GmbH. Der Pachtvertrag vom 12. April 2005 sei zwischen dem Bw. als Gebäudeeigentümer und dem Pächter: Z KEG abgeschlossen worden. Im § 1 dieses Vertrages sei das Pachtobjekt definiert als die gastgewerblichen Betriebsräume samt 16 Fremdenzimmern im Haus: Hauptplatz 28. Für die Benutzung dieser Räume werde der im § 3 festgelegte Pachtzins gezahlt. Nur der Bw. als Hauseigentümer habe den Vertrag mit dem Pächter abschließen können. Das Gebäude sei immer im Vermietungsvermögen gewesen und deshalb seien die Pachteinnahmen auch als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden. Im § 14 des Vertrages sei festgelegt, dass die Pächter die in der Liste angeführten Inventarstücke zur Nutzung übernehmen würden. Diese Inventarstücke seien gebrauchsfähig zu erhalten und am Ende der Pachtdauer zurückzugeben. Beim Café seien weder die Betriebsräume noch die Einrichtung im Eigentum der B-GmbH gewesen. Das Warenlager (Getränke) sei an den Pächter verkauft worden. Eigentümer des Gebäudes sei auch hier der Bw., weshalb der Mietvertrag von ihm abgeschlossen worden sei. Deshalb seien auch für dieses Objekt die Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden. Daraus folge, dass der Bw. nach dem Ende des Pachtvertrages nach wie vor in der Lage sei, mit den vorhandenen Grundlagen den Betrieb wieder selbst zu führen. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes seien dem Betrieb Ende Juli 2005 also nicht alle wesentlichen Grundlagen entzogen worden. Deshalb seien die beiden Teilbetriebe zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses und auch am Tag der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch nicht aufgegeben gewesen. Die Verpachtung der beiden Teilbetriebe führe nur zu einem Ruhen und zu keiner Betriebsaufgabe. Das Betriebserfordernis im Sinne des UmgrStG sei am Tag des Umwandlungsbeschlusses daher jedenfalls erfüllt. Die

Wahrscheinlichkeit, dass der Bw. als Rechtsnachfolger den Betrieb jemals wieder auf eigene Gefahr und Rechnung führen werde, sei nach objektiven Kriterien zu messen. Eine Absichtserklärung des Bw. sei für sich alleine unmaßgeblich. Gegen eine Betriebsaufgabe spreche auch die Laufzeit der Verträge, vor allem im Hinblick auf das Alter des Bw. (Geburtsjahr 1966; Alter bei der Verpachtung: 39 Jahre). Der Pachtvertrag betreffend das Objekt: Hauptplatz 28 habe eine befristete Laufzeit von 10 Jahren. Der Vertrag könne vom Pächter aber bereits nach 5 Jahren zum 30. April 2010 aufgekündigt werden. Da der Pächter mit wirtschaftlichen Schwierigkeiten zu kämpfen habe und bereits ein hoher Pachtrückstand bestehe, sei damit jedenfalls zu rechnen. Der Pächter sei auch bereits an den Bw. herangetreten und wolle eine einvernehmliche Auflösung des Pachtvertrages erreichen. Der Pachtvertrag für das Café sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden und könne mit einer Kündigungsfrist von drei Monaten kurzfristig aufgelöst werden. Das Finanzamt führe noch an, dass in der Steuererklärung 2005 eine Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 2005 dargestellt worden sei. Dazu sei zu sagen, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses der beiden Pachtverträge im April bzw. Juli 2005 noch nicht erkennbar gewesen sei, ob die Pächter die Betriebe erfolgreich führen könnten. Ein vorzeitiges Scheitern bzw. eine Auflösung des Mietvertrages für das Café seien möglich gewesen. Wäre einer der beiden Pächter vorzeitig ausgestiegen, so hätte der Teilbetrieb kurzfristig wieder von der B-GmbH bzw. vom Bw. als Rechtsnachfolger selbst geführt werden müssen. Erst im Lauf des Jahres 2006 habe der Bw. begründet annehmen können, dass die beiden Pachtverhältnisse von längerer Dauer sein würden. Daraufhin habe der steuerliche Vertreter im Dezember 2006 in der Steuererklärung für 2005 dem Finanzamt mitgeteilt, dass der Bw. die Betriebe in absehbarer Zeit nicht mehr selbst führen werde. Diese Absichtserklärung sei auf Grund des Kenntnisstandes im Dezember 2006 erfolgt. Sie könne aber nicht als Begründung dafür dienen, dass bereits im April bzw. Juli 2005 wegen des Abschlusses der Pachtverträge keine Betriebe mehr vorhanden gewesen seien. Entscheidend sei die Frage, ob zum Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses (= 26. September 2005) noch ein Betrieb im Sinne des UmgrStG vorhanden gewesen sei. Das sei auf Grund der vorstehenden Ausführungen aber der Fall. Es wären hier alle gesetzlichen Voraussetzungen für die Anwendung des UmgrStG erfüllt. Deshalb sei die Aberkennung des Verlustabzuges und der anrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer im Einkommensteuerbescheid 2005 nicht rechtmäßig.

Entsprechend den vorstehenden Ausführungen würden die folgenden Anträge gestellt:

(...) Behandlung des von der Marktgemeinde E bezahlten laufenden monatlichen Förderungsbeitrages ab dem Jahr 2003 als nicht steuerbar (wie in den Steuererklärungen beantragt);

(...) Anerkennung der Verluste der Rechtsvorgängerin B-GmbH zum Abzug als Sonderausgabe beim Bw. als Rechtsnachfolger sowie Abzug der anrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer von 5.903,07 Euro beim Bw. von der Einkommensteuer im Jahr 2005

(...) Gemäß § 282 Abs. 1 BAO werde die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und gemäß § 284 Abs. 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

4.) Darüber sprach das Finanzamt mit (abweisender) Berufungsvorentscheidung vom 29. Juli 2008 ab, und zwar mit im Wesentlichen folgender Begründung:

- Förderungsbeiträge der Marktgemeinde E

Die in der Berufung angeführten 5 Euro je m² Nutzfläche seien dem Mietvertrag mit der Österreichischen Post AG entnommen. Dieser Betrag je m² betreffe die Gesamtfläche der gemieteten Räumlichkeiten (Flächen im Gebäude). Der Bw. übersehe jedoch, dass zusätzlich zu den Gebäudeflächen auch 42 Parkplätze im Freien mitvermietet würden (ca. 1.000 m²). Aus der Vereinbarung mit der Marktgemeinde E vom 18. Mai 2004 gehe unter Punkt II lit. a hervor, dass sich dadurch die Miete für die Räume auf 3,50 Euro je m² netto vermindere. Für ein vergleichbares Objekt in der Nähe würden 6,16 Euro netto verlangt, sodass die im Vertrag mit der Österreichischen Post AG vereinbarten Mieten erst durch die Hinzurechnung der Förderung wirtschaftlich sinnvoll und einem Fremdvergleich standhalten würden. Der monatliche Förderungsbeitrag sei somit als zusätzliches Leistungsentgelt iSd § 4 Abs. 2 Z.2 UStG 1994 anzusehen. Die Zahlung erfolge von einem Dritten zusätzlich zum Entgelt des Leistungsempfängers an den Leistenden und sei somit als unechter Zuschuss steuerbar.

- Einkünfte B-GmbH

Strittig sei, ob der Betrieb der B-GmbH gemäß Art. II UmgrStG verschmelzend auf den bisherigen Hauptgesellschafter (= Bw.) umgewandelt habe werden können. Im vorliegenden Fall seien im Rückwirkungszeitraum sowohl der Teilbetrieb Restaurant/Hotel (Ende April 2005) als auch das Café (Ende Juli 2005) eingestellt worden. Beide Betriebe seien - mittels Verträgen vom 12. April 2005 bzw. 8. Juli 2005 - verpachtet worden. Eine Betriebsverpachtung führe in der Regel noch nicht zu einer Betriebsaufgabe. Nach Ansicht des Finanzamtes seien jedoch im vorliegenden Fall die wesentlichen Betriebsgrundlagen dauerhaft entzogen worden, sodass am Tag des Umwandlungsbeschlusses gar kein Betrieb mehr vorhanden gewesen sei. Das Restaurant/Hotel sei dauerhaft (auf 10 Jahre) verpachtet worden, das Café auf unbestimmte Zeit. Die Pachtverträge seien sowohl

hinsichtlich der im Eigentum des Bw. befindlichen, bislang an die B-GmbH vermieteten Liegenschaften, als auch hinsichtlich des beweglichen Inventars vom Bw. abgeschlossen worden. Das Inventar habe sich zum Zeitpunkt der Vertragserfassung noch im Eigentum der B-GmbH befunden, sodass der Bw. als Gesellschafter dieses ohne vorheriges Rechtsgeschäft (verdeckte Ausschüttung oder Liquidation usw.) gar nicht hätte vermieten können. Auch der Warenverkauf sei mit Ende April und Ende Juli eingestellt worden. Zusammenfassend seien dem Betrieb durch den Entzug sowohl der Liegenschaften (vorher an die B-GmbH vermietet - wohl nur wegen des Naheverhältnisses des Vermieters zur B-GmbH möglich) als auch des Inventars, den Abverkauf bzw. die Entsorgung des Warenlagers - daraus resultierender Verlust des Kundenstockes – daher spätestens am 1. August 2005 alle wesentlichen Grundlagen entzogen gewesen, sodass am Tage des Umwandlungsbeschlusses (26. September 2005) kein Betrieb mehr vorhanden gewesen sei. Auch wenn die Steuererklärungen für das Jahr 2005 erst im Dezember 2006 erstellt worden seien und daher der Kenntnisstand vom Dezember 2006 in die Steuererklärung eingeflossen sei, wären die Pachteinkünfte aus der Vermietung (bei einer unschädlichen Verpachtung) der Einrichtungsgegenstände als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen gewesen (Darstellung der Betriebsaufgabe durch den steuerlichen Vertreter selbst mit 31. Dezember 2005). Als Schlussfolgerung für die Behörde ergebe sich somit, dass der einzige Grund für die Verlagerung des Zeitpunktes der Betriebsaufgaben von Ende April 2005 für den Teilbetrieb Hotel/Restaurant bzw. Ende Juli 2005 für den Teilbetrieb Café auf den 31. Dezember 2005 die Erhaltung der Begünstigung des UmgrStG gewesen sei. Da jedoch Voraussetzung für eine verschmelzende Umwandlung das Vorhandensein eines Betriebes sowohl am Umwandlungsstichtag (31. Dezember 2004) als auch am Tag des Umwandlungsbeschlusses (26. September 2005) sei, könne hier das UmgrStG nicht zur Anwendung kommen (vgl. § 7 Abs. 1 Z 2 UmgrStG).

5.) Dagegen brachte der Bw. im Vorlageantrag vom 27. August 2008 im Wesentlichen Folgendes vor:

- Förderungsbeiträge der Marktgemeinde E

Aus Punkt II. der Vereinbarung mit der Marktgemeinde E gehe nicht (wie vom Finanzamt behauptet) hervor, dass sich dadurch die Miete für die Räume auf 3,50 Euro netto vermindere. Es sei dort lediglich angeführt, dass von Seiten der Marktgemeinde ein Förderungsbeitrag von 3,50 Euro je m² monatlich bezahlt werde. Absicht der Marktgemeinde E sei es gewesen, den Bw. zu den nötigen Umbauten zu veranlassen, damit die Österreichische Post AG in diesem Objekt in der Marktgemeinde E eine Postverteilersteile einrichte. Mit der Postverteilersteile seien insgesamt etwa 40

Arbeitsplätze verbunden. Die Marktgemeinde E habe den einmaligen Förderungsbeitrag zu den Investitionen und den laufenden monatlichen Förderungsbeitrag nur genehmigt, um diese neuen Arbeitsplätze in der Gemeinde zu schaffen und über einen längeren Zeitraum zu erhalten. Die Schaffung neuer Arbeitsplätze liege ohne Zweifel im öffentlichen Interesse. Mit der Bindung der laufenden Förderung an den Bestand des Mietvertrages sei das Ziel einer langfristigen Sicherung der Arbeitsplätze erreicht worden. Es werde darauf hingewiesen, dass laut Punkt IV. der Vereinbarung mit der Marktgemeinde die laufende Förderung auch dann für einen Zeitraum von mindestens 6 Jahren zu zahlen sei, wenn das Mietverhältnis ohne Verschulden des Bw. früher aufgelöst werde. Das spreche gegen die vom Finanzamt angenommene Preisauffüllung. Die von der Post AG mitgemieteten 42 Parkplätze seien für die 40 Mitarbeiter und die Transportfahrzeuge der Post bestimmt. Bei den von der Post AG gemieteten Räumen handle es sich um eine große Halle zum Sortieren der Poststücke, ein Büro für den Leiter der Postbasis und einen Lagerraum. Im Hinblick auf die einfach ausgestatteten Räume sei ein Quadratmetersatz von 5 Euro jedenfalls angemessen, auch wenn man die mitvermieteten Parkplätze einbeziehe. Beziehe man die laufende Förderung der Gemeinde mit ein, so ergebe sich ein unrealistisch hoher Quadratmetersatz. Es sei auch nicht marktüblich, dass für mitvermietete Kfz-Abstellplätze von Bewohnern oder Mitarbeitern derart hohe Entgelte bezahlt würden.

- Umwandlung B-GmbH

Wie vom Finanzamt richtig festgestellt, habe sich das Inventar zum Zeitpunkt der Errichtung des Pachtvertrages hinsichtlich des Objektes: Hauptplatz 28 noch im Eigentum der B-GmbH befunden. Das gesamte umfangreiche Inventar einschließlich Geschirr, Besteck, Vorhänge, Bett- und Tischwäsche falle nach Auflösung des Pachtvertrages wieder an den Eigentümer zurück. Nur ein Verkauf würde zu einem dauerhaften Entzug des Inventars im Sinne einer Betriebsaufgabe führen, nicht aber eine bloße Nutzungsüberlassung. Durch die Verpachtung des Gebäudes werde die Liegenschaft dem Betrieb nicht entzogen. Das Gebäude sei nie im Betriebsvermögen der B-GmbH, sondern die B-GmbH sei bis zur Verpachtung Mieterin des Gebäudes gewesen. Beim Teilbetrieb Café seien sowohl die Betriebsräume als auch die Einrichtung nicht im Eigentum der B-GmbH gewesen. Durch die Verpachtung im August 2005 seien dem Teilbetrieb Café daher keine wesentlichen Betriebsgrundlagen dauerhaft entzogen worden. Es werde darauf hingewiesen, dass es für die Anwendung des UmgrStG auch genügen würde, wenn am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses zumindest ein aufrechter Teilbetrieb vorhanden sei. Der Bw. habe beabsichtigt, die beiden Teilbetriebe zu verpachten und damit Klarheit zu erlangen, ob diese dadurch besser erhalten werden könnten. Wäre die Verpachtung kurzfristig gescheitert oder der Pachtvertrag für das Café

kurzfristig vom Pächter gekündigt worden, hätte der Bw. den Betrieb wieder selbst geführt. Abschließend werde auch noch darauf hingewiesen, dass der Bw. alle angelaufenen Verluste auch tatsächlich wirtschaftlich getragen habe. Die B-GmbH sei nicht insolvent geworden, sondern der Bw. habe aus Mitteln seines Privatvermögens alle Schulden der B-GmbH abgedeckt. Die Aberkennung des Verlustabzuges würde daher beim Bw. als Rechtsnachfolger zu einer Besteuerung von tatsächlich nicht erzielten Vermögenszuwächsen führen. Die Anwendung des UmgrStG auf die gegenständliche Umwandlung führe daher nicht zu einer Begünstigung, sondern ermögliche, dem Sinn des Gesetzes entsprechend, die steuerliche Berücksichtigung von erlittenen Verlusten bei der Person, die diese Verluste auch tatsächlich wirtschaftlich getragen habe.

6.) Mit Vorlagebericht vom 24. September 2008 legte das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat die o.a. Berufung zur Entscheidung vor.

7.) Über telefonisches Ersuchen vom 22. Oktober 2009 reichte der Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorhaltsbeantwortung vom 5. November 2009 diverse – in den Akten nicht auffindbare – Unterlagen nach (Inventarliste zum Pachtvertrag / B-GmbH 2005; Inventar / Cafe 2005; Anlagenverzeichnis / B-GmbH 2005 (dieses beinhalte laut Bw. das eigene Anlagevermögen der B-GmbH im Restaurant und im Café). In diesem Zusammenhang wies der Bw. auch noch darauf hin, dass die B-GmbH das Restaurant seit 2001 in den Geschäftsräumen des Bw. im Objekt: Hauptplatz 28 betrieben habe. Das Gebäude: G1, in welchem sich das Cafe befinde, habe der Bw. im Jahr 2004 gekauft. Zwischen der B-GmbH und dem Bw. sei für die Nutzung der beiden Objekte kein schriftlicher Pachtvertrag errichtet worden.

8.) Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 12. November 2009 wurde dem Bw. Folgendes vorgehalten:

(...) Laut Ihren Angaben wurde seinerzeit zwischen Ihnen und der GmbH kein schriftlicher Pacht- bzw. Mietvertrag betreffend das Restaurant und das Café errichtet. Gleichwohl muss der genaue Vertragsinhalt irgendwo (schriftlich) festgehalten worden sein.

Ich ersuche Sie daher, mir die diesbezüglichen Unterlagen zukommen zu lassen.

Außerdem wird noch Folgendes bemerkt:

Als Anwendungsvoraussetzung für Art. II UmgrStG muss grundsätzlich ein Betrieb im abgabenrechtlichen Sinn am Umwandlungsstichtag und zumindest bis zum Umwandlungsbeschluss vorliegen (vgl. Schwarzingers/Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden², 240)

Demnach müsste im vorliegenden Fall also zumindest bis zum 26. September 2005 (= Tag des Umwandlungsbeschlusses) ein Betrieb der GmbH vorgelegen haben.

Laut Aktenlage hat allerdings die GmbH den Restaurantbetrieb bereits Ende April 2005 und den Café-Betrieb bereits Ende Juli 2005 eingestellt. In diesem Zusammenhang wurde auch der Warenverkauf beendet, das vorhandene Lager (teilweise) weiterfakturiert, die

abgelaufene bzw. verdorbene Ware entsorgt und das Personal gekündigt und endabgerechnet.

Sie haben das seinerzeit an die GmbH verpachtete bzw. vermietete Restaurant und Café bereits ab 1. Mai 2005 bzw. 1. August 2005 wieder dauerhaft (auf 10 Jahre) bzw. auf unbestimmte Zeit an Dritte verpachtet bzw. vermietet.

Die Ansicht des Finanzamtes, dass dem Betrieb der GmbH somit spätestens Ende Juli 2005 alle wesentlichen Grundlagen entzogen waren, weshalb zu diesem Zeitpunkt auch eine Betriebsaufgabe zu unterstellen sei, hat daher einiges für sich.

In der Berufung wird zwar darauf hingewiesen, dass das Betriebserfordernis auch dann erfüllt sei, wenn ein verpachteter Betrieb übertragen wird, sofern mit der Verpachtung nicht eine Aufgabe des Betriebes verbunden ist. Dabei wird allerdings anscheinend übersehen, dass im vorliegenden Fall eben gerade nicht die GmbH verpachtet bzw. vermietet hat, sondern vielmehr Sie als Liegenschaftseigentümer, und die GmbH somit tatsächlich gar nicht mehr in der Lage war, selbst bei Beendigung des Pacht- bzw. Mietverhältnisses den Betrieb fortzuführen (...)

Zu Ihrem Hinweis darauf, dass das Inventar des Restaurants im Eigentum der GmbH verblieben sei, wird bemerkt, dass dieses Inventar vom Pachtvertrag, welchen Sie mit einem Dritten abgeschlossen haben, ausdrücklich mitumfasst ist, Ihnen zum Zeitpunkt des Abschlusses dieses Pachtvertrages von Seiten der GmbH also bereits überlassen worden sein muss (laut Finanzamt zB verdeckte Ausschüttung, Liquidation, etc.). Abgesehen davon stellt dieses Inventar für sich betrachtet ohnedies keinen Betrieb (mehr) dar.

Um die Übermittlung der erbetenen Unterlagen sowie eine – allfällige – Stellungnahme zu den o.a. Überlegungen (...) wird ersucht (...).

9.) Dazu teilte der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Dezember 2009 im Wesentlichen Folgendes mit:

Zwischen der B-GmbH und dem Bw. sei für die Nutzung der beiden Objekte kein schriftlicher Pachtvertrag errichtet worden. Auch der genaue Vertragsinhalt sei nicht schriftlich festgehalten worden. Bis zur Verpachtung im Mai bzw. August 2005 sei die B-GmbH Mieterin der jeweiligen Betriebsräume gewesen. Bei Beendigung dieser Miet- bzw. Pachtverhältnisse wäre die B-GmbH sehr wohl wieder in der Lage gewesen, den Betrieb fortzuführen: Sie hätte die Räumlichkeiten wiederum gemietet und mit dem (im Eigentum der B-GmbH verbliebenen) Inventar den Betrieb auf eigene Rechnung fortgesetzt. Das Inventar des Restaurants sei im Pachtvertrag zwar erwähnt. Das bedeute jedoch noch nicht, dass auch das Eigentum daran an den Bw. übertragen worden sein müsse. Das Inventar sei im Zuge der Verpachtung der Liegenschaft von der B-GmbH dem Pächter zur Nutzung überlassen worden. Bei Beendigung des Pachtvertrages wäre dieses Inventar wieder an die B-GmbH zurückgegeben worden. Typisch für eine Betriebsaufgabe wäre gewesen, wenn das Inventar im Mai 2005 von der B-GmbH an den neuen Pächter verkauft worden wäre. Damit wären der GmbH die wesentlichen Betriebsgrundlagen entzogen gewesen. Bei Beendigung des Mietvertrages für das Café, welche kurzfristig möglich sei, hätte die B-GmbH die Räume wieder mieten können und wäre damit in der Lage gewesen, den Betrieb wiederum selbst weiterzuführen.

10.) In der Stellungnahme der Prüfers vom 23. Dezember 2009 wurde diesbezüglich im Wesentlichen wie folgt Stellung genommen:

Die Pachtverträge seien durch den Bw. persönlich – und zwar auch hinsichtlich des Inventars – abgeschlossen worden. Wenn nunmehr behauptet werde, dass das Inventar im Pachtvertrag zwar erwähnt werde, dies jedoch nicht bedeute, dass das Eigentum auf den Gesellschafter übergegangen sei, könne nur darauf verwiesen werden, dass auch im Verhältnis: Gesellschafter-Gesellschaft die sog. „Angehörigenjudikatur“ zum Tragen komme, wonach alle Rechtsgeschäfte nach *außen* ausreichend zum Ausdruck kommen, einen *eindeutigen*, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben sowie einem Fremdvergleich standhalten müssten. Genau diese Voraussetzungen seien hier aber nicht gegeben. Wie wäre es sonst möglich, dass Inventar, welches sich im Eigentum der B-GmbH befinde, durch den Bw. als Gesellschafter verpachtet werden könne. Wenn nunmehr behauptet werde (ohne jede nach außen erkennbare Handlung), dass das Inventar im Zuge der Verpachtung der Liegenschaften von der B-GmbH dem Pächter zur Nutzung überlassen worden sei und bei Beendigung des Pachtvertrages wieder an die GmbH zurückgegeben werde, so stehe dies aber im totalen Gegensatz zur vertraglichen Vereinbarung auf Grund der Pachtverträge.

11.) Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates teilte der Prüfer am 6. September 2010 ua. noch ergänzend mit, dass der erklärte laufende Verlust 2005 in Höhe von 103.771,81 Euro (Tz 3 des Außenprüfungsberichtes) richtigerweise doch dem Bw. zuzurechnen wäre.

12.) Im Zuge einer Besprechung am 11. Oktober 2010 wurde dem (neuen) steuerlichen Vertreter des Bw. ua. die o.a. Stellungnahme des Prüfers vom 23. Dezember 2009 vorgehalten.

13.) Am 11. Dezember 2010 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass er „keine Chance in einem weiteren Verfahrensschritt“ sehe.

14.) Mit Schreiben vom 5. Jänner 2011 zog der steuerliche Vertreter die Anträge auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und auf mündliche Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. FÖRDERUNGSBEITRÄGE (Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2003 bis 2005)

Strittig ist, ob es sich bei den von der Marktgemeinde E an den Bw. bezahlten monatlichen Förderungsbeiträgen um unechte oder echte Zuschüsse handelt (vgl. Tz 1 und 2 des Außenprüfungsberichtes).

1.1. Rechtsgrundlagen

Gemäß Art. 11 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist die Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) oder d) genannt sind, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.

Der EuGH stellt im Zusammenhang mit der Frage von Zuschüssen als Gegenleistung für einen steuerbaren Umsatz darauf ab, ob der Zuschuss gerade für die Erstellung einer Leistung bestimmt ist und daher unmittelbar mit deren Preis zusammenhängt (vgl. Ruppe, UStG³, § 4 Tz 114/1, mwN).

Gemäß [§ 4 Abs. 1 UStG 1994](#) ist Entgelt alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

Gemäß [§ 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1994](#) gehört zum Entgelt auch, was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt.

Nach herrschender Rechtsauffassung ist der sog. unechte Zuschuss als Entgelt von dritter Seite anzusehen und daher Teil der Bemessungsgrundlage, wenn ihn der Unternehmer als (zusätzliche) Gegenleistung für eine umsatzsteuerliche Leistung an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger erhält. Die Judikatur des VwGH verlangt diesbezüglich einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch: Der Zuschussgeber muss ein zusätzliches Entgelt deshalb gewähren, damit oder weil der Unternehmer eine Leistung erbringt. Dieser Zusammenhang ist aus der Zweckwidmung und aus den Auflagen abzuleiten (vgl. Ruppe, UStG³, § 4 Tz 117f, mwN).

1.2. Feststehender Sachverhalt

Den strittigen Förderungsbeiträgen liegt die zwischen der Marktgemeinde E und dem Bw. geschlossene Vereinbarung vom 18. Mai 2004 zu Grunde:

Laut Punkt II. (iVm Punkt I.) dieser Vereinbarung verpflichtet sich die Marktgemeinde E zu diesen monatlichen Zahlungen „auf der Grundlage eines Mietvertrages“ des Bw. „mit der Österreichischen Post AG betreffend die für die Einrichtung einer Postverteilerstelle benötigten Räumlichkeiten des Hauses G1 sowie die 42 dazugehörigen Parkplätze“ „ab dem Beginn des gegenständlichen Mietverhältnisses“. Laut Vereinbarung liegen „dem monatlichen Förderungsbeitrag“ zu Grunde: „a) das Ausmaß der Räumlichkeiten, welche die Österreichische Post AG für den Betrieb einer Postverteilerstelle benötigt (...) mit 382,09 m² (...), wofür ein Förderungsbeitrag von insgesamt 3,50 Euro (...) je m² monatlich, sohin ein monatlicher Förderungsbeitrag von insgesamt 1.337,32 Euro (...) bezahlt wird, und b) die Anzahl der mitvermieteten Parkplätze, wofür ein Förderungsbeitrag von 10 Euro (...) je Parkplatz monatlich, sohin für 42 (...) Parkplätze ein monatlicher Förderungsbeitrag von insgesamt 420 Euro (...) anfällt“. Vereinbarungsgemäß besteht „an der Einrichtung einer Postverteilerstelle im Sinne der obigen Darstellung ein öffentliches Interesse der Marktgemeinde E (...) Leistungen der Marktgemeinde E im vorstehenden Sinne erfolgen daher aus dem Titel der Förderung zum Wohle der Allgemeinheit“.

Laut Punkt IV. dieser Vereinbarung hat der Bw., wenn das o.a. Mietverhältnis mit der Österreichischen Post AG ohne sein Verschulden „zur Auflösung gelangt, oder wenn der Betrieb einer Zustellbasis bei der Vertragsliegenschaft von der Österreichischen Post AG in diesem Zeitraum ohne Verschulden eingestellt oder auf einen anderen Standpunkt verlegt wird, (...) den vereinbarten Kostenbeitrag nicht zurückzuzahlen; die im Vertragspunkt II. vereinbarte Verpflichtung der Marktgemeinde E zur Bezahlung von Förderungsbeiträgen ist damit aber beendet, wobei die Beendigung frühestens nach 6 Jahren eintritt“.

1.3. Rechtliche Würdigung

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist in der o.a. Vereinbarung vom 18. Mai 2004 bzw. der dort eindeutig hervorgehenden Verknüpfung der von der Marktgemeinde E zu leistenden monatlichen Förderungsbeiträge einerseits mit der Vermietung des Bw. an die Österreichische Post AG andererseits ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Zuschuss und Leistungsaustausch im o.a. Sinne zu erblicken. Hinsichtlich dieser Förderungsbeiträge ist daher sehr wohl vom Vorliegen sog. unechter Zuschüsse auszugehen – mit den in Tz 1 und Tz 2 des Außenprüfungsberichtes dargestellten steuerlichen Konsequenzen.

Auf Grund des eindeutigen o.a. Zusammenhanges kommt auch den von den Parteien wiederholt angesprochenen Überlegungen bezüglich „Preisaußfüllung“ keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu, dh. auch wenn – wie vom Bw. behauptet - die von der Österreichischen Post AG an den Bw. bezahlte Miete isoliert betrachtet schon

marktkonform wäre, läge auf Grund des unmittelbaren wirtschaftlichen Anknüpfens der strittigen Förderungsbeiträge an den Leistungsaustausch: Bw. - Österreichische Post AG dennoch Entgelt von dritter Seite vor. Daran kann auch der in der Vereinbarung vom 18. Mai 2004 vorgesehene allfällige Weiterbezug der Förderungsbeiträge durch den Bw. trotz zwischenzeitiger Beendigung des Mietverhältnisses mit der Österreichischen Post AG (vgl. Punkt IV. – „6 Jahre“) nichts ändern.

Im Übrigen sind im Zusammenhang mit dem umsatzsteuerlichen Entgeltsbegriff (= alles, was Gegenleistungsfunktion hat) Äquivalenzüberlegungen grundsätzlich nicht anzustellen (vgl. Ruppe, UStG³, § 4 Tz 15)

1.4. Zusammenfassung

Der für einen Leistungsaustausch geforderte Konnex zwischen Leistung und Entgelt ist im vorliegenden Fall zweifelsfrei erfüllt. Es ist hier daher von sog. unechten Zuschüssen auszugehen.

Somit stellen die verfahrensgegenständlichen Förderungsbeiträge keine sog. echten (nicht steuerbaren) Zuschüsse dar (vgl. Ruppe, UStG³, § 4 Tz 122).

2. VERLUSTE UND MINDESTSTEUERN (Einkommensteuer für 2005)

Strittig ist, ob dem Bw. gemäß [§ 10 Z 1 lit. b UmgrStG](#) Verluste und gemäß [§ 9 Abs. 8 UmgrStG](#) Mindeststeuern zuzurechnen sind.

2.1. Rechtsgrundlagen

Gemäß [§ 1 UmwG](#) können Kapitalgesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen unter Ausschluss der Abwicklung durch Übertragung des Unternehmens im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf einen Gesellschafter oder in eine offene Gesellschaft oder Kommanditgesellschaft (Nachfolgerechtsträger) umgewandelt werden.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 1. Teilstrich [UmgrStG](#) sind Umwandlungen im Sinne dieses Bundesgesetzes (Art. II) verschmelzende Umwandlungen nach dem UmwG, wenn am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist.

Gemäß [§ 10 Z 1 lit. b UmgrStG](#) sind übergehende Verluste der übertragenden Körperschaft den Rechtsnachfolgern in einem dort näher bestimmten Ausmaß als Verluste gemäß [§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#) oder [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) zuzurechnen.

Gemäß [§ 9 Abs. 8 UmgrStG](#) sind Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des [§ 24 Abs. 4 KStG 1988](#), die bis zum Umwandlungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, den Rechtsnachfolgern in einem dort näher bestimmten Ausmaß ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Jahr zuzurechnen.

Gemäß § 20 Abs. 3 2. Satz [KStG 1988](#) sind dem Rechtsnachfolger die Einkünfte ab dem Beginn des Tages zuzurechnen, der dem gemäß Abs. 2, [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) oder [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) maßgebenden Stichtag folgt.

Somit sind die Voraussetzungen für die Anwendung der in den [§§ 8 bis 11 UmgrStG](#) vorgesehenen Rechtsfolgen zum einen das Vorliegen einer verschmelzenden Umwandlung im Sinne des UmwG und zum anderen die Übertragung eines Betriebes (die in § 7 Abs. 1 Z 2 2. Teilstrich UmgrStG normierten Ausnahmen vom Erfordernis der Betriebsübertragung treffen im vorliegenden Fall nicht zu).

Die eben genannte abgabenrechtliche Grundvoraussetzung des [Art. II UmgrStG](#) bei verschmelzenden Umwandlungen, nämlich die Übertragung eines Betriebes der übertragenden Körperschaft im abgabenrechtlichen Sinn, muss ua. zum Zeitpunkt der Vornahme der Umwandlung (Zeitpunkt der Fassung des Umwandlungsbeschlusses) erfüllt sein. Zu diesem Zeitpunkt muss also eine selbständige, organisatorische Einheit zur Erzielung von (betrieblichen) Einkünften iSd [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) vorliegen (vgl. Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG-Kommentar, § 7 Rz 30 und 36; Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), § 20 Rz 51 und 42). Im Falle einer Kapitalgesellschaft ist das Betriebserfordernis daher nicht schon auf Grund von [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) erfüllt, wonach bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind (vgl. Hügel, in Hügel/Mühlehner/Hirschler, Kommentar zum Umgründungssteuergesetz, § 7 Tz 30, mwN).

Ist am Tag des Umwandlungsbeschlusses kein (Teil-)Betrieb der übertragenden Körperschaft im abgabenrechtlichen Sinn mehr vorhanden, geht auch die Maßgeblichkeit des Firmenbuches verloren. Damit fällt die Umwandlung nicht unter das UmgrStG, dh. es sind die allgemeinen steuerlichen Bestimmungen anzuwenden (Liquidationsbesteuerung; keine Gesamtrechtsnachfolge), und es kommt auch kein Verlustübergang bzw. Übergang verrechenbarer Mindeststeuern in Betracht (vgl. Schwarzinger/Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden, 240 und URS 69; Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG-Kommentar, § 10 Rz 3).

Nach [§ 20 Abs. 3 KStG 1988](#) sind die Einkünfte aus dem übernommenen Vermögen dem Rechtsnachfolger mit Beginn des dem Umwandlungstichtage folgenden Tages zuzurechnen (vgl. BMF, RdW 2000, 642; UFS 21.07.2010, RV/0426-F/08, mwN).

Welche sachlichen Produktions- bzw. Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen gehören und damit Betriebseigenschaft vermitteln, bestimmt der jeweilige Betriebstypus (vgl. UFS 21.07.2010, RV/0426-F/08, mwN).

Wesentliche Betriebsgrundlagen bei einem Restaurant/Hotel und Café sind das Grundstück, das Gebäude (bzw. Mietrecht daran), die Betriebsräumlichkeiten, die Einrichtung (das Inventar) und zusätzlich der Kundenstock, weniger das Warenlager und Personal (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2009, § 24 Rz 19 „Gastronomieunternehmen“, mwN; Doralt, EStG¹⁰, § 24 Tz 43, „Cafe“, „Gast- und Schankgewerbe“, mwN).

2.2. Feststehender Sachverhalt

Unstrittig ist, dass von Seiten der B-GmbH der Restaurant-/Hotelbetrieb bereits Ende April 2005 und der Betrieb des Café bereits Ende Juli 2005 eingestellt wurde (Beendigung des Warenverkaufs, (teilweise) Weiterfakturierung des vorhandenen Lagers, Entsorgung der abgelaufenen bzw. verdorbenen Ware, Kündigung und Endabrechnung des Personals). Unstrittig ist weiters, dass der Bw. bereits ab 1. Mai 2005 bzw. 1. August 2005 das zuvor an die B-GmbH verpachtete Restaurant/Hotel bzw. das zuvor an die B-GmbH vermietete Café dauerhaft (auf 10 Jahre) bzw. auf unbestimmte Zeit an Dritte verpachtet bzw. vermietet hat (vgl. Vorhalt vom 12. November 2009).

2.3. Rechtliche Würdigung

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist spätestens seit Ende Juli 2005 nicht mehr von der Existenz eines Betriebes im o.a. Sinne der B-GmbH (als übertragender Körperschaft) auszugehen.

Dies ist damit zu begründen, dass jedenfalls im August 2005 bereits

- der Warenverkauf beendet war,
- die abgelaufene bzw. verdorbene Ware entsorgt war,
- das vorhandene Lager weitergegeben war,
- das Personal gekündigt und endabgerechnet war,
- der Kundenstock übergegangen war,
- die B-GmbH ihrer Bestandrechte an den Betriebsräumlichkeiten verlustig gegangen war und

- der Bw. das Restaurant/Hotel und das Café samt Inventar wieder an Dritte verpachtet bzw. vermietet hatte

(vgl. Vorhalt vom 12. November 2009; Berufung vom 20. März 2008).

Wenn der Bw. dagegen vorbringt, dass das Betriebserfordernis auch dann erfüllt sei, wenn ein verpachteter Betrieb übertragen werde, sofern mit der Verpachtung nicht eine Aufgabe des Betriebes verbunden sei, so übersieht er, dass im vorliegenden Fall eben keine Betriebsverpachtung *durch die B-GmbH* erfolgt ist (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 19. Dezember 2007), sondern eine andere Person - nämlich der Bw. - Verpächter bzw. Vermieter des Restaurants/Hotels bzw. Cafés ist.

Mangels einer Betriebsverpachtung durch die B-GmbH wäre diese im Falle einer Beendigung des Pacht- bzw. Mietverhältnisses (des Bw. mit Dritten) somit auch gar nicht in der Lage gewesen, *von sich aus* den Betrieb (Restaurant/Hotel bzw. Café) ohne Weiteres fortzuführen. Dazu hätte es vielmehr eines neuen Pacht- bzw. Mietvertrages der B-GmbH mit dem Bw. bedurft, - was sie allerdings nicht in ihrer (alleinigen) Hand gehabt hätte.

Zum Berufungsvorbringen, wonach das Inventar des Restaurants/Hotels im Eigentum der B-GmbH verblieben sei, wird festgestellt, dass dieses Inventar vom Pachtvertrag, welchen der Bw. (!) mit einem Dritten abgeschlossen hat, ausdrücklich mitumfasst ist (vgl. § 14 des Pachtvertrages vom 12. April 2005), dem Bw. zum Zeitpunkt des Abschlusses dieses Pachtvertrages von Seiten der – ihm nahe stehenden - B-GmbH also bereits überlassen worden sein muss (vgl. Tz 3 des Außenprüfungsberichtes betreffend die B-GmbH; bezeichnenderweise wurde diesbezüglich nie eine Vereinbarung vorgelegt).

Abgesehen davon ist für den Berufsstandpunkt auch dann nichts gewonnen, wenn man davon ausgeht, dass das Eigentum am Inventar des Restaurants/Hotels auch noch nach der Verpachtung durch den Bw. tatsächlich bei der B-GmbH verblieben ist, denn ein bloßes Eigentumsrecht an Restaurant- bzw. Hotelinventar, welches in fremden Betriebsräumlichkeiten betriebliche Verwendung durch einen Dritten (offenbar rechtlich abgesichert) erfährt und bezüglich dessen dem Eigentümer die Verfügungsmacht dauerhaft (10 Jahre) entzogen ist, vermag keine Betriebseigenschaft im o.a. Sinne zu vermitteln.

Somit lag also am Tag des Umwandlungsbeschlusses (= 26. September 2005) ein der umgewandelten Gesellschaft zuzurechnender „Betrieb“ zweifellos nicht (mehr) vor. Ist diese Voraussetzung des [§ 7 Abs. 1 UmgrStG](#) aber nicht erfüllt, kommt [Art. II UmgrStG](#) nicht zur Anwendung – mit den entsprechenden steuerlichen Konsequenzen.

Gemäß den o.a. rechtlichen Ausführungen ist die Streichung des erklärten Verlustabzuges in Höhe von 298.903,78 Euro (vgl. Tz 4 des Außenprüfungsberichtes) und der erklärten verrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 5.903,07 Euro (vgl. Tz 5 des Außenprüfungsberichtes) daher zu Recht erfolgt.

Was allerdings die Nichtberücksichtigung des erklärten (laufenden) Verlustes aus Gewerbebetrieb 2005 in unbestrittener Höhe von 103.771,81 Euro anlangt (vgl. Tz 3 des Außenprüfungsberichtes; Stellungnahme des Prüfers vom 6. September 2010), so hat das Finanzamt diesbezüglich (ursprünglich) die Rechtslage verkannt. Wie aus den o.a. Rechtsgrundlagen hervorgeht, sind die Einkünfte aus dem übernommenen Vermögen nämlich ungeachtet des Umstandes, dass die gegenständliche Umwandlung nicht in den Wirkungsbereich des [Art. II UmgrStG](#) fällt, mit Beginn des dem Umwandlungstichtag (= 31. Dezember 2004) folgenden Tages dem Rechtsnachfolger (= Bw.) zuzurechnen. Aus diesen nunmehr zusätzlich zu berücksichtigenden Einkünften aus Gewerbebetrieb 2005 in Höhe von -103.771,81 Euro resultiert die im Spruch ersichtliche Abweichung vom angefochtenen Bescheid.

2.4. Zusammenfassung

Damit die B-GmbH dem Bw. zum Zeitpunkt der Vornahme der Umwandlung (Zeitpunkt der Fassung des Umwandlungsbeschlusses = 26. September 2005) einen Betrieb übertragen konnte, musste ein solcher zu diesem Zeitpunkt *bei ihr* (noch) vorhanden gewesen sein. Wie bereits oben ausgeführt, war dies aber nicht (mehr) der Fall.

Daher ist im vorliegenden Fall eine Tatbestandsvoraussetzung für die Anwendung der in den [§§ 8 bis 11 UmgrStG](#) vorgesehenen Rechtsfolgen, nämlich die Übertragung eines Betriebes, nicht erfüllt.

Die Begünstigungen des [Art. II UmgrStG](#) kommen hier deshalb nicht zum Tragen.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 21. Jänner 2011